

A. I. N° - 206891.3043/16-8
AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA E
- PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - DAT/METRO IFEP/COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.05.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0071-04/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negada a redução ou dispensa de multa por impossibilidade legal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 17 de outubro de 2016 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$303.435,83, bem como multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.23.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta, ainda, a seguinte informação: Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

A empresa autuada, por meio de seus advogados apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 36 a 65, no qual apontam que o Auto de Infração não possui suporte para apenação da Impugnante, por todos os ângulos que se analise a questão, sendo de rigor o julgamento de total improcedência da autuação fiscal, porquanto ocorreu evidente afronta ao princípio da não-cumulatividade, nos termos do artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988, assim como aos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que tem todo o direito de se creditar do ICMS, nas operações interestaduais.

Da mesma forma, diz que não se pode pretender alterar a forma de apuração estabelecida pela Constituição Federal, com a devida obediência do quanto constante dos atos normativos dos Estados da Bahia e de São Paulo, tendo sido utilizado para a apuração dos cálculos relativos à base de cálculo para a apuração do ICMS, na realização de tais operações, o custo definido e apurado do produto, segundo as normas brasileiras de contabilidade, a regra exigida e imposta pelo Estado de São Paulo, e a indevida aplicação de multa em patamares extorsivos, encontrando-se eivadas de vícios de inconstitucionalidade ou subsidiariamente a aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual 7.014/96, haja vista que a sua situação se subsume ao cancelamento total da multa imposta, especialmente porque foi obrigada pelo Estado de São Paulo a agir dessa forma.

Fala não restar alternativa, senão apresentar impugnação, com o fim de ser anulada, integralmente, a aludida autuação fiscal realizada pelo Estado da Bahia, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Após breve resumo dos fatos, aduz que embora tenham sido elencados inúmeros artigos do RICMS/BA, tidos como violados, resta evidente, contudo, que não houve qualquer tipo de especificação exata sobre a infração supostamente cometida, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, no que concerne ao artigo 124, não é capaz de detalhar, ao certo, o que de fato acarretou a autuação fiscal descrita nos presentes autos.

Assegura que a mercadoria produzida e armazenada foi transportada pela empresa para a sua filial, localizada no Estado da Bahia, tendo sido procedida a apuração do ICMS, com o cômputo da base de cálculo fixado pela unidade de origem, qual seja, a do Estado de São Paulo, entendendo-se como sendo superior àquela estabelecida em Lei Complementar, Convênios e Protocolos.

Garante que embora se presuma que o suposto ilícito fiscal tenha sido este acima descrito, o que se verifica da leitura da capitulação apontada nos presentes autos, é que a Fazenda do Estado da Bahia, quando da lavratura do Auto de Infração, suprimiu qual dos incisos, alíneas ou parágrafos teriam sido infringidos, especificamente, com relação ao artigo 124 do Decreto 6.284/97, impossibilitando, portanto, a exata conclusão de qual teria cometido o ato ilícito pela autuada, restando evidente que o lançamento se mostra manifestamente inconsistente, especialmente no que/em quais elementos, posto que não foi capaz de especificar, de forma precisa, qual a precisa infração cometida e que ensejou na lavratura da presente autuação fiscal, devendo ser, para tanto, declarada nula tal cobrança fiscal.

Ademais, tendo em vista o relevante fato de que o Auto de Infração não foi capaz de proceder à devida capitulação legal da infração, com a indicação dos incisos relativos ao artigo 124 do RICMS infringido em questão, se vê completamente impossibilitada de proceder à devida elaboração da presente defesa, de forma eficaz e satisfatória, vez não poder se defender se nem ao menos tem condições de obter a devida informação, por meio da especificação da infração tida como cometida no presente caso, sendo clara a completa e absoluta ocorrência de vício insanável do presente.

Fala em ocorrência de violação dos princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, constantes da Constituição Federal e fundamentais para a devida defesa, de modo a reverter a indevida cobrança fiscal constante desses autos, não sendo necessária uma análise mais aprofundada dos mesmos para se verificar que nem ao menos foi respeitado o princípio do formalismo moderado, em que devem ser observadas as formalidades fundamentais para a devida e correta lavratura do Auto de Infração, de maneira a possibilitar a adequada e específica defesa, com o fim de ser julgada improcedente a autuação fiscal, sendo cancelada a cobrança imposta pelo Fisco, invocando entendimento doutrinário de Hugo de Brito Machado e James Marins, bem como decisão deste Órgão, devidamente transcritos.

Conclui que o lançamento atacado se encontra eivado de vícios, tendo em vista que, nem sequer a infração, supostamente cometida foi devidamente capitulada, impossibilitando a compreensão do que ocasionou, efetivamente, a cobrança e correspondente imposição da multa apresentadas e constantes do corpo da autuação fiscal.

De outro lado, salienta o fato de que também o enquadramento legal das infrações cometidas não foi apresentado de forma completa e satisfatória, de maneira a possibilitar a devida defesa, uma vez que, nem sequer a Autoridade Fiscal Autuante se deu ao trabalho de especificar quais os incisos de cada um dos artigos elencados e tidos como infringidos se adequam à infração, supostamente cometida, restando evidente estar a empresa à mercê do Fisco, sem que tenha plenas condições de apresentar uma impugnação completa e satisfatória, para que seja possível a reversão da cobrança fiscal em questão, relativamente à capitulação da infração cometida.

Desta forma, requer a integral anulação do Auto de Infração em questão, tendo em vista a existência de vícios insanáveis à sua lavratura, uma vez que os dispositivos nele constantes não foram suficientes para a ampla defesa, o que deve ensejar a decretação de sua total nulidade, pois

impossibilitou a devida defesa, por prejudicar a identificação do fato que ensejou a constituição do débito tido como existente, correndo, assim, de forma como lavrado, o gravíssimo risco de ser obrigada a pagar uma multa, contra a qual nem sequer pôde se defender de forma correta e satisfatória.

Pontua que o Auto de Infração não especifica quais elementos considerados que teriam extrapolado o conceito contido no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96, pautando-se somente na descrição formal, sem adentrar em seu conteúdo, uma vez que nem a legislação complementar federal, muito menos a Instrução Normativa 052/2013 (que entende não poder ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos) dizem quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário, cabendo à autuação discriminar quais são e o porquê que determinados elementos por ela considerados não teriam sido corretamente elencados.

Diz que muitas vezes, para o controle mais específico da contabilidade (o que vai além do que poderia prever o legislador federal), são utilizadas ramificações aos conceitos mais genéricos (como por exemplo, material secundário), de modo que cabe ao Fisco procurar entender ou ainda discriminar quais elementos estariam além do previsto pela legislação, o que não foi feito, muito ao contrário, resumiu-se a fiscalização em indicar um julgamento proferido pelo C. Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso. Ali, o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I, do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar n.º 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril, ao passo que lançou mão do inciso II, do §4º, do artigo 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção. Toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II, diferentemente do caso trazido pelo Fisco.

Aponta que, da simples leitura do Auto de Infração, não há qualquer indicativo ou qualquer menção específica por parte dos autuantes, no sentido de demonstrar quais elementos teriam extravasado o conceito de custo de produção e o porquê, e em qual extensão, questionando como pode o contribuinte se defender dessa forma? Uma vez que todos os elementos alocados foram efetivamente utilizados na produção do bem, estando dentro do conceito de custo de produção.

Garante ter aplicado o conceito de custo de produção, dentro dos patamares exigidos pela legislação federal, cabendo à fiscalização especificar o porquê essa aplicação estaria incorreta, ou melhor: quais elementos extravasariam o conceito por ele apropriado e em qual lugar da legislação baiana está dito isso. Nada disso foi feito, e sob esse enfoque, verifica-se que os autuantes trouxeram um ar de abstração incomum a qualquer autuação fiscal, de modo que não se entende o porquê da autuação, porquanto todos os elementos computados pela empresa foram efetivamente realizados dentro do conceito de custo de produção, conforme legislação em vigor, não havendo especificação de qual (e o porquê) cada específico elemento não satisfaria a vontade/intelecção do Fisco, reitera deva se declarar nulo o Auto de Infração.

Ressalta que a lavratura do Auto de Infração em comento, nos termos em que foi lançado, culminou com a evidente e manifesta violação a um dos princípios mais importantes de nossa Constituição Federal, qual seja, o princípio da não-cumulatividade, pelo fato do ICMS ser imposto de caráter não cumulativo (Constituição Federal, artigo 155, § 2º, I), que determina que em seu pagamento deva ser compensado o imposto devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Fala que a despeito da amplitude e generalidade da norma constitucional consagradora do princípio da não-cumulatividade, os Estados da Federação vieram a estabelecer restrições indevidas ao direito de crédito dos contribuintes, não previstas na norma constitucional, que acabaram por tornar cumulativo o imposto, e a técnica da não-cumulatividade, aplicável aos impostos sobre o consumo, tem por finalidade evitar sua incidência em cascata, de forma a

impedir o acúmulo progressivo da carga tributária em função do número de transações pelas quais passarem os produtos e mercadorias, até que cheguem ao consumidor final.

Indica que tal acúmulo, por se processar de forma aleatória, acaba por levar a situações de injustiça fiscal, nas quais produtos idênticos poderiam apresentar carga tributária desigual, dependendo do volume de etapas do processo produtivo pelas quais cada uma, bem como seus insumos, tiver sido submetida. Por isso, acaba levando à integração vertical das empresas, propiciando a concentração econômica, nociva à economia do país.

Aduz que a não observância ao princípio da não-cumulatividade provoca um aumento de carga tributária desordenado, desestimulando a atividade econômica como um todo, prejudicando as exportações, já que se torna impossível, justamente em função dessa imprevisibilidade, a desoneração da carga tributária incidente sobre cada bem, favorecendo, em contrapartida, as importações, visto que os bens importados acabam passando somente por uma ou duas transações antes de chegarem ao consumidor final, ao contrário do que ocorre com os bens nacionais; e, por fim, aumentando a regressividade dos tributos, uma vez que produtos essenciais podem acabar sendo taxados aleatoriamente de forma muito mais significativa do que produtos supérfluos ou suntuosos.

Explicita que partindo de uma interpretação teleológica da norma constitucional, sua finalidade é justamente impedir a superposição da carga tributária relativa aos impostos sobre o consumo, com vistas a evitar todos os prejuízos acima mencionados, transcrevendo textos doutrinários de Alcides Jorge Costa a respeito.

Com base nele, entende que a teleologia do princípio da não-cumulatividade consagrado na norma constitucional, deve observar ser sua aplicação imperativa, diante do artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal estabelecer, taxativamente, que o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) com o montante cobrado nas anteriores*”, observando não haver margem para digressões: o princípio deveria ter sido e deve ser aplicado integralmente, uma vez que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu o princípio de maneira absoluta e geral, sem quaisquer condições ou restrições, do que decorre que deverá sempre ser aplicado indistintamente, e não há como se conceber, diante do ordenamento jurídico, a possibilidade de que a legislação complementar ou ordinária (como no presente caso) viesse a limitá-lo, por absoluta incompatibilidade com os amplos desígnios constitucionais.

Frisa que as únicas restrições à regra da não-cumulatividade quanto ao ICMS, como dito acima, são aquelas constantes do artigo 155, §2º, inciso II, alínea “a” da CF, ou seja, as hipóteses de isenção e de não incidência, cuja ocorrência acarreta a anulação do crédito (consequência disposta na alínea “b”), e o caso dos autos não trata de nenhuma dessas hipóteses, mas da regular situação de imposto cobrado (efetivamente pago) na operação anterior. Assim, não havendo nenhuma restrição constitucional com relação a isso, muito menos poderia o Fisco Baiano criar alguma punição, de glosa do crédito por analogia (proibida em Direito Tributário, nos termos do artigo 108, §1º do CTN), com base em uma restrição advinda de uma interpretação distorcida da legislação, invocando entendimento de Paulo de Barros Carvalho.

Cita, também, no mesmo sentido, Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza, Cléber Giardino, João Troncozo Y Troncoso, em socorro de tal entendimento.

Fala que de acordo com o preceito constitucional invocado, o direito ao crédito do ICMS nasce no momento em que o contribuinte pratica operação de circulação de mercadorias e não após, quando for determinada a destinação de ditas mercadorias, bastando, para tanto, que a operação de aquisição e/ou circulação do bem seja tributada pelo ICMS para que ocorra, sobre esse fato, a incidência da norma constitucional gerando direito ao respectivo crédito do imposto, e em nenhum momento, a Constituição Federal vincula a estrutura de abatimento à uma mesma mercadoria ou produto industrializado. O ICMS repete mais uma vez, é um imposto incidente sobre operações e não sobre mercadorias (CF/88, artigo 155, § 2º, I), e sendo este o único requisito exigido pela Carta Magna para tanto, tem que quaisquer outras exigências, restrições ou

determinações da legislação ordinária que, direta ou indiretamente, importarem no descumprimento do princípio da não-cumulatividade serão, conforme fala demonstrado anteriormente, inconstitucionais.

Afirma que a destinação e a natureza das mercadorias são fatores irrelevantes para caracterização do direito ao creditamento do ICMS. Mais especificamente: se as mercadorias adquiridas são ou não empregadas na industrialização, se serão destinadas à integração do ativo fixo ou não, se são materiais de uso e consumo, insumos, matérias primas ou produtos intermediários e se se desgastam ou não no processo produtivo, isso não importa para fins de incidência da norma constitucional instituidora do direito ao crédito do ICMS, trazendo ensinamento doutrinário.

Portanto, para fins de creditamento do ICMS, bastaria, na sua ótica, que os bens adquiridos tenham sido tributados pelo imposto para que se imponha, necessariamente, a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, sendo que no presente caso, torna-se fundamental e imprescindível a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, tendo em vista que, assim como o quanto constante do artigo 155 da Constituição Federal, deve-se aplicar também, o artigo 19 da Lei Complementar 87/96, nos termos que transcreve, bem como o artigo 20 do mesmo diploma legal.

Assevera ser evidente que, em havendo crédito de operações decorrentes do ICMS, como no presente caso, em que há, efetivamente, a apuração de créditos em face das operações interestaduais ocorridas, com base na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, tem o direito de proceder ao seu creditamento, sem que seja autuada em razão de tal operação, sendo vetado a qualquer Estado ou ao Distrito Federal, alterar a sua forma e critério de apuração, sob pena de violação à própria Constituição Federal, e no presente caso, ao pretender se cobrar os valores relativos ao creditamento entendido como indevido, em face das operações interestaduais realizadas para estabelecimento de sua titularidade, resta evidente que foi aviltado o quanto constante da Constituição Federal, assim como a Lei Complementar 87/96, na sua essência.

E justifica tal posição, pelo fato de ter procedido ao cálculo da sua base de cálculo de ICMS, para fins de creditamento, o valor correspondente ao custo da produção de suas mercadorias, nos exatos termos do quanto obrigatoriamente imposto pelo estado de São Paulo, por meio da decisão normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, expedida dentro do conceito de legislação tributária (CTN, artigos 96 e 100, inciso i), conforme transcrição.

Em resposta à sua indagação, considera que, embora o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 associe o custo da mercadoria produzida, objetivamente identificado no dispositivo como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo próprio contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade ao somatório dos itens ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’, quis, inequivocamente, o legislador complementar referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa”, e com base na mencionada Decisão Normativa CAT nº 05/2005, vislumbra evidente não haver qualquer óbice para a apuração da base de cálculo do ICMS, ao se considerar que o artigo 13, § 4º, II, Lei Complementar nº 87/96 não deverá ser interpretado de forma taxativa, devendo ser considerado de forma mais abrangente, como se deu no presente caso.

Entende que ao interpretar literalmente, o quanto constante da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, não haveria qualquer prejuízo na sua aplicação, porque alcançou o conceito de custo, mínimo necessário, para a produção do bem e consequentemente os conceitos relativos ao quanto entendido como ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’, ressaltando que no caso em questão não trata da imposição da base de cálculo, “o custo da mercadoria produzida”, pois, nos termos do artigo 146, inciso III, da CF/88, cabe à Lei Complementar, tanto definir as normas gerais em matéria de tributação, como as regras de determinação dos fatos geradores e bases de cálculo e o artigo 110 do CTN (cujo teor

transcreve), limita o alcance das leis tributárias quando essas pretendam explorar e invadir definições, conteúdos e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Verifica que a interpretação literal do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96, ao caso em questão, não se coaduna com a regra do artigo 111 e incisos do CTN que estabelece as situações em que a legislação tributária será interpretada literalmente, o que entende não ser o caso, inexistindo qualquer razão que justifique a autuação sofrida, tendo em vista que procedeu aos cálculos da base de cálculo do ICMS, com base nos custos apurados de acordo com as normas de procedimentos contábeis vigentes e registrado nos Livros de Inventários do período auditado, acrescido do próprio imposto, conforme regra de tributação estabelecida para este tributo, a título de base de cálculo para suas transferências, qual seja, o custo da mercadoria, em toda a sua abrangência.

Conclui que a terminologia constante do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, considerada, de forma equivocada como sendo taxativa pelo Fisco baiano, é puramente exemplificativa, devendo-se entender que ‘matéria-prima’, ‘material secundário’, ‘mão-de-obra’ e ‘acondicionamento’, podem ser interpretados como custos de produção, devendo, para tanto, ser alargado o conceito apresentado pelo dispositivo legal em questão, em face da autorização expressa concedida pela própria Decisão Normativa CAT 05/2005, e ademais, o que se verifica é que, de um modo geral e corretamente mais abrangente, os custos realizados na produção, antes mesmo de estar pronto para a sua comercialização, serão denominados custos de produção, ficando evidente que a definição de custo constante da Lei Complementar nº 87/96 tem, nitidamente, natureza exemplificativa e não taxativa, como pretende o Fisco Baiano.

Finaliza ser possível aferir que este cita aleatoriamente a Instrução Normativa 52/13 (que não pode ser aplicada retroativamente a fatos pretéritos), todavia, a mera citação desta Instrução Normativa não indica no quê especificamente teria incorrido em erro, porque, ali, não está dito quais os elementos podem ou não ser considerados dentro do conceito de custo de produção, ou ainda, por exemplo, dentro do subgrupo material secundário e na mesma linha a autuação ainda indicou como paradigma julgamento proferido pelo STJ, o qual dirimiu questão diferente da tratada no presente caso. Ali, o contribuinte autuado teria lançado mão do inciso I, do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar n.º 87/96, enquanto que a autuação lhe impôs a aplicação do inciso II, próprio para o estabelecimento fabril.

Defende ponto de vista ter lançado mão corretamente do inciso II, do §4º, do artigo 13, da LC 87/96, havendo apenas uma suposta divergência do conceito de custo de produção. Toda a discussão, aqui, está dentro do conceito alocado no inciso II, diferentemente do caso trazido pelo auditor fiscal, e ao considerar como taxativo o quanto estabelecido pelo artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96, se está interpretando de forma manifestamente equivocada tal dispositivo legal, além de, por certo, estar sendo desrespeitado o quanto constante na Decisão Normativa CAT 05/2005, ao impedir que tais expressões tenham a sua interpretação corretamente estipulada, restringindo o creditamento do contribuinte, de forma ilegítima.

Esclarece que a Fazenda do Estado da Bahia procura, sem sombra de dúvidas, de todas as formas, autuá-la, ainda que seja de maneira contraditória, diante de ter sofrido outra autuação em razão de ter se utilizado, indevidamente, de créditos fiscais de ICMS, relativos às operações interestaduais em função de ter considerar a base de cálculo fixada pela unidade de origem, superior àquela estabelecida pela lei complementar, convênios e protocolos, tendo sido igualmente autuada, pela mesma Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em situação inversa à presente, no auto de infração 281082.0022/12-7, cuja infração entendida como tendo sido cometida, transcreve.

Lembra que nestes autos, o Fisco, no papel de Estado de destino, entende que a transferência interestadual com destino a seu Estado não deva ser baseada no custo de produção, ou seja, o valor deva ser menor do que o real, diminuindo o valor de ICMS a creditar em favor do contribuinte e no caso paradigma acima, na posição de Estado de origem, entende o fisco baiano

que seria devido computar o valor do custo de produção por inteiro, sem diminuição do ICMS que será transformado em crédito no Estado de Destino, aplicando-se, assim, a interpretação que considera o valor da operação e sem qualquer restrição.

Aponta ser esse o outro lado de uma mesma moeda da guerra fiscal, já que o Estado da Bahia impugna a legislação de outro Ente Federado (custo de produção), mas, quando está na mesma posição deste, age da mesma maneira que outrora impugnava, salientando que a única distinção existente entre ambos os processos administrativos é a de que, no outro caso, o Estado da Bahia não era o destinatário, mas, sim, o remetente, de modo que afastou as limitações (distorcidas) do ICMS-transferência, para que o valor do imposto interestadual fosse maior, refletindo o correto custo de produção. Por isso que, quanto àquele processo administrativo, não impugnou esta parte da autuação, mas concordou com ela, recolhendo o valor devido.

Aduz que tal comparação permite concluir ter agido corretamente para este caso, até mesmo porque, nos termos do artigo 100, incisos II e III, do Código Tributário Nacional, “*São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*”.

Entende não poder o Estado da Bahia proceder a um nítido *venire contra factum proprium*, na relação de direito material, tão somente para procurar, caso a caso, obter o maior ganho possível em termos de arrecadação. Solicita que no presente caso, também seja aplicada a coerência, no sentido de se considerar o valor real da operação e o valor do ICMS realmente pago, assim escriturado, que traz em si o custo de produção, que partilhará do preço do produto, na operação posterior, o que o leva, nos termos do artigo 100, incisos II e III do CTN, combinado com os artigos 155, II, §2º, I da CF; e artigos 12, I, e 13, I, da Lei Complementar 87/96, o acolhimento da presente impugnação, haja vista a adoção de critério de formação da base de cálculo exigido pelo próprio Estado da Bahia, na consonância do quanto exigido pelo Estado de São Paulo, nas hipóteses em que o Estado da Bahia figura como Estado de Origem, diante da proibição do *venire contra factum proprium*.

De forma subsidiária, ao menos que a presente impugnação seja parcialmente acolhida, à luz da posição administrativa anterior, em sentido contrário ao que motivou a autuação do débito deste caso, requer que, aplicando-se o quanto disposto no artigo 100, parágrafo único do CTN, no sentido de que a observância daquilo que já estipulado pelo Fisco afasta aplicação de multa e de consectários legais.

Aborda, a seguir, restar claro que foi forçada pelo próprio Estado de São Paulo a praticar a sistemática de cálculo da base de cálculo para o recolhimento de ICMS e o seu consequente creditamento, sob pena de ser autuado no próprio Estado produtor, qual seja, o Estado de origem e neste sentido, o próprio corpo do presente processo administrativo reconhece que agiu nos termos estabelecidos na legislação do Estado de São Paulo, não havendo, portanto, qualquer razão para se entender necessária a incidência de multa nos termos cobrados, conforme o quanto constante da própria legislação baiana, que, em seu § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Fala gozar de tal direito, vez não ter tido qualquer intenção em burlar norma do Fisco baiano, tendo agido, em total consonância com o quanto constante da Lei Complementar nº 87/96, bem como em obediência ao quanto disposto pela legislação paulista, pois, do contrário, seria autuada pelo próprio Estado de São Paulo, e além de não ter agido com fraude, dolo ou simulação, o que, por si só já desconfigura a incidência de multa nos patamares cobrados pelo Fisco baiano, por meio da operação realizada, também não se furtou ao recolhimento do próprio ICMS, o que demonstra a própria atuação fiscal, ao ser multada com base na hipótese prevista no inciso VII, do artigo 42, da Lei 7.014/96.

Diz não haver que se falar em incidência de multa, sobretudo, nos patamares cobrados, devendo-se considerar, para tanto, que foram plenamente cumpridos os requisitos constantes do §7º do

artigo 42, da Lei nº 7.014/96, uma vez que os próprios agentes fiscais capitularam a infração como sendo aquela em que não houve descumprimento de obrigação principal ou mesmo pagamento do imposto devido, tornando-se, necessário o cancelamento total da multa imposta no presente caso, frisando que ainda que assim não fosse a multa aplicada mostra-se absolutamente desproporcional, até mesmo porque não houve qualquer dolo, de sua parte, no tocante à operação realizada, quanto à suposta infração descrita na autuação.

Invoca doutrina no tocante a proporcionalidade da multa, para garantir que o Fisco deve observar não apenas a letra fria da lei, aplicação positivista rigorosa, mas também observar e evitar a aplicação de penalidades que não apresentam as características de razoabilidade e desconformes com o próprio objetivo que pretendeu alcançar o legislador estadual, sendo evidente que a aplicação de multa, nos montantes aplicados é manifestamente indevida e ainda que assim não se entenda, apresenta-se como evidente violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, razão pela qual, deve ser corrigido, no mínimo, nesse sentido.

Requer, ao final, o acolhimento das razões defensivas expostas, para decretar a absoluta nulidade do Auto de Infração, em face dos vícios apontados como nele existentes, que maculam, por completo a sua lavratura, no que tange à ausência de especificação das infrações supostamente cometidas, e subsidiariamente, caso assim não se entenda, que seja declarada a total insubsistência Auto de Infração, haja vista que este não possui o mínimo suporte para ser mantido, por todos os ângulos que se analise a questão, como visto acima, sendo de rigor o julgamento de total improcedência da presente autuação fiscal, porquanto:

(1) da licitude das operações de creditamento efetuada, uma vez que se valeu para os cálculos dos créditos apurados, com base no custo da produção, em absoluta consonância com a Lei Complementar nº 87/96, e conforme foi obrigada a agir pelo Estado de São Paulo, o que foi inclusive narrado pelo próprio Agente Fiscal;

(2) ademais, em situação inversa ocorrida no Estado da Bahia, em que formou sua base de cálculo em saída do Estado da Bahia, esta foi autuada porque não havia formado sua base conforme os mesmos critérios contábeis ora impugnados pelo Agente Fiscal. Ou seja, comparando-se ao Auto de Infração 281082.0022/12-7, lavrado pela mesma autoridade fiscal, em sentido inverso ao presente caso, encontra-se sob dois pesos e duas medidas perante o Estado da Bahia, o que não se pode admitir;

(3) Subsidiariamente a isso, no mínimo, caso não se cancele totalmente a dívida, deve-se acolher parcialmente a impugnação, à luz da posição administrativa anterior, em sentido contrário ao que motivou a autuação do débito deste caso, aplicando-se o quanto disposto no artigo 100, parágrafo único do CTN, no sentido de que a observância daquilo que já estipulado pelo Fisco afasta aplicação de multa e de consectários legais;

(4) a impossibilidade de se manter multa desproporcional apurada e constante do auto de infração, requerendo-se, inclusive, a total aplicação da regra contida no §7º, do artigo 42, da Lei Estadual 7.014/96, haja vista que, como narrado pelo próprio Agente Fiscal Baiano, ter agido obrigada pela legislação do Estado de origem e, portanto, sobre ela não paira qualquer elemento sujeito de dolo, fraude ou simulação.

Ao final, requer que todas as futuras intimações sejam exclusivamente realizadas em nome dos advogados apontados e endereço indicado.

Informação fiscal constante às fls. 141 a 174, esclarece inicialmente ser o objetivo da mesma procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, entende imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo

normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Transcreve o teor dos artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal complementando-o com o texto da Lei Complementar 87/96, no artigo 13, § 4º, II, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor do custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aponta que dos textos expostos, se conclui que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano em seu artigo 56, inciso V, letra “b” traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar 87/86.

Em obediência à Carta Magna, a regra prevista no artigo 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Após descrever a autuação, esclarece que foram considerados na planilha de custos de produção apresentada pela empresa, todos os itens presentes no mencionado artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, a saber: matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário, tendo a mesma fixado os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, sem qual tipo de inteligência ampliativa, no que foi acompanhada pela Lei instituidora do ICMS no estado da Bahia, de nº. 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (artigo 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86, de forma que entende acertada.

Transcreve, a seguir, decisões deste Conselho relativas à mesma matéria e empresa autuada, bem como do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre essa matéria, especialmente no julgamento do Recurso Especial 1.109.298/RS (2008/0279009-9), tendo como Relator o Ministro Castro Meira, do qual destaca trechos.

Da mesma forma, colaciona manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no Processo PGE/2011405993-0 e no processo administrativo PGE 2014.407815-0, validado pelo Procurador Geral do Estado.

Abordando a peça defensiva, registra, inicialmente e ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, e quanto a preliminar de nulidade por alegação de cerceamento ao direito de defesa em virtude de que a infração não foi devidamente capitulada pelos Autuantes e de que não houve explicação sobre os critérios adotados para a exclusão de rubricas da composição da base de cálculo, esclarecem faltar razão à Defendente, pois o Auto de Infração é composto de três folhas, onde, nitidamente, está descrita, com riqueza de detalhes, a infração cometida e os procedimentos adotados na auditoria fiscal-contábil.

No mérito, no tocante à alegação da legitimidade da base de cálculo do ICMS adotada nas transferências interestaduais e da alegação de impossibilidade de glosa de crédito (princípio da não cumulatividade) e pugna pela correta interpretação do artigo 13, §4º, II da LC 87/96 ao utilizar a legislação da Unidade federada de origem (cita legislação de SP – Decisão Normativa CAT-5);

alega também que a Instrução Normativa não pode retroagir a fatos anteriores; e, por fim, que não é razoável a manutenção da multa nos patamares apontados na autuação, apontam que como está registrado no próprio corpo do Auto de infração sob comento, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico, nas folhas indicadas no índice, quanto em meio eletrônico (da mesma forma), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto.

Assim sendo, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, fala ter sido considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra (rubricas estas listadas nos demonstrativos e no corpo do auto de infração sob apreciação).

Quanto à alegação de que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a utilização da legislação do Estado de São Paulo, com a inclusão, portanto, de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final, entendimento reforçado pela Decisão Normativa CAT 05/2005 de São Paulo, frisa que a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, transcreve o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o artigo 146, III, “a”, ambos da CF/88, o mesmo fazendo em relação à Lei Complementar no 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*.

Por força de mandamento constitucional, diz evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu artigo 13, § 4º, II, e assim, o artigo 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito, explicitando que na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o comando contido no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além daqueles elencados acima.

Assim, entende que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, esclarecendo em relação ao frete que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), e esse valor (despesa com frete-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multi citado artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Aborda, a seguir, a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 ter fixado ou elegido taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de

produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção, transcrevendo os mesmos, bem como o ensinamento de Leandro Pulsen e Luciano Amaro, no sentido de que o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

Diz que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”, inferindo que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo esse o ensinamento posto linhas atrás.

Aduz que a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso, ou seja, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Traz, a seguir, o conteúdo do artigo 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio de Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, e seguindo tal linha, natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Garante não poder o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, entende correto recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Aponta que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (artigo 13, §4º, II), e para tal desiderato, ser de grande valia a transcrição trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora, como o faz.

De acordo com essa definição, aduz que a diferença entre “matéria-prima” e “material secundário” é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo

produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade no processo produtivo, ao passo que a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo, percepção que também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria (mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de lavra de Paulo H. Teixeira, devidamente copiado, o qual registrou a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto, tendo inserido a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”, e ocorre também a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, e ao mencionar o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Traz à tona, mediante transcrição, resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo os define semanticamente e de modo sintético, com a competência que lhe é peculiar, mencionando, ainda entendimento doutrinário.

Ressalta que, como abordado anteriormente, os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários e nesse mesmo direcionamento, não poderia deixar de fazer o registro do magistério notável, lúcido e extremamente atual de Leone e Leone que também autoriza proclamar e ratificar o que está pacificado nas normas contábeis, consoante exposto a seguir, refutando, portanto, as incongruências da legislação de Minas Gerais (RICMS/MG, aprovado pelo Decreto 43.080/2002, artigo 43, §2º, incisos I a IV) que distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra.

Anota, a seguir, conceituação doutrinária dos elementos que compõem o mencionado artigo 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, para asseverar que nada pode justificar a alteração desse conceito, que prima pelo vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Aborda também, o componente denominado frete CIF que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor, ressaltando que em trabalho realizado pelo Fisco da Bahia (não divulgado por força do sigilo fiscal), foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), isto é, o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Fala ser evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96, sendo a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção, e que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente-vendedor” e do “destinatário-comprador” (pessoas jurídicas distintas), e desta maneira, operação realizada com a cláusula CIF

tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Anota ter ficado demonstrada a impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção, se socorrendo, mais uma vez de tese doutrinária em reforço de seu entendimento.

Aponta que como visto acima, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados na planilha: 1) matéria-prima (materiais de produção principais); 2) materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários); 3) Acondicionamento (material de embalagem); e 4) Mão-de-obra (direta e indireta), e estes seriam sem sombra de dúvidas os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da Lei Complementar 87/96, transcrevendo decisão do CARF, através da Súmula 12 do Segundo Conselho.

Enfatiza que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidas em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885-PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006), asseverando que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Aduz que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve diante dos argumentos postos, “materiais de produção principais” são as “matérias-primas” e os “materiais de produção não-principais” são os próprios “materiais secundários”. Ambos, matéria-prima e material secundário, são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Reafirma que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do artigo 13 da LC 87/96, pois as várias concepções teóricas existentes sobre o tema, como destacado acima, levam ao mesmo ponto comum de que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, ou seja, a vontade do Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Tece, a seguir, após ressaltar que mesmo não havendo referência na defesa, considerações acerca do que entende impropriedades contidas na legislação do estado de Minas Gerais a respeito do tema, para, em seguida, anota aquelas que entende presentes na legislação do estado de São Paulo, especialmente a Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, transcrevendo texto da

doutrina, arrematando que tal entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrito adiante.

Enumera Autos de Infração de idêntica natureza lavrados contra a autuada e julgados pelo CONSEF/BA, com as respectivas Ementas copiadas, além de julgados do STJ, igualmente transcritos, bem como Parecer da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, no processo PGE/2011405993-0, copiado em trechos.

No momento seguinte, aborda a retroatividade da Instrução Normativa 52/2013 por ser norma esclarecedora (interpretativa) e também por ser norma procedimental ao instituir novos critérios de apuração, trazendo à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a Instrução Normativa, a saber, os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN.

Esclarece ser do conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, e da mesma forma, como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixando claro se tratar de norma expressamente interpretativa, além de invocar o teor do artigo 167, inciso III do RPAF/99.

Deixa claro que tal Instrução Normativa 52/13 é norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter procedimental, pois adota mecanismos ou novos critérios claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR) e nesse diapasão, a mesma diz que para se compor o VCEMR deve-se utilizar o procedimento de exclusão dos tributos recuperáveis para se encontrar o valor que foi objeto de contabilização na entrada das mercadorias no estoque da empresa e com o emprego desse procedimento, chega-se ao VCEMR, além do que, corroborando com o afirmado acima, a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do CTN, possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Faz referência ao fato desse dispositivo do CTN se referir à legislação, fato este que também dá total amparo aos novos procedimentos implementados com a edição da IN 53/13, observando os dispositivos do CTN, especialmente os artigos 96 e 144 do CTN, concluindo que a Instrução Normativa sob comento é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento de lançamento realizado, transcrevendo decisão do STJ neste sentido e que a Impugnante tem o direito do benefício da dispensa da penalidade pelo cometimento da infração constante deste Processo.

Esclarece caber ao CONSEF analisar se, ao editar a Instrução Normativa 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade à infração nos casos de se tratar de lei interpretativa, ao amparo tal entendimento do disposto nos artigos 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN, devidamente copiados.

Pede a procedência do lançamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Antes, porém de qualquer apreciação, esclareço, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127–D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.

Desta forma, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.

Feito tal esclarecimento, retorno aos fatos alegados. A autuada aponta elementos que ao seu entender implicariam na nulidade do feito, o que passo a apreciar neste momento. Inicialmente, a defesa indica que o lançamento não teria de forma clara explicitado qual seria a infração cometida, diante do fato de inexistir qualquer tipo de especificação exata sobre a mesma, uma vez que a capitulação apresentada a título de infração, no que concerne aos artigos capitulados, não ser capaz de detalhar a motivação para a autuação fiscal.

Em verdade, os autuantes, de forma até exagerada, pela quantidade de elementos, dados e fatos trazidos, podem ser acusados de tudo, menos de imprecisão na caracterização, motivação e especificação da infração, uma vez que descreveram a acusação com a devida e necessária precisão, mencionando decisões no sentido da mesma pelo Poder Judiciário, decisões administrativas no mesmo sentido, legislação infringida, penalidade aplicada, e todos os demais elementos que pudessem de forma cristalina e segura propiciar ao autuado o pleno e total conhecimento do teor da acusação fiscal, e propiciando, como de fato o foi, a absoluta possibilidade de defesa ante a acusação imposta, motivo pelo qual tal argumento não pode ser acolhido.

Da mesma forma, a tese de que o Auto de Infração não especifica quais elementos considerados que teriam extrapolado o conceito contido no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87/96, também não pode prosperar, diante não somente dos esclarecimentos prestados quando da autuação, no corpo do próprio lançamento, como, de igual forma, pelos demonstrativos elaborados e de conhecimento da autuada, diante da sua entrega mediante recibo de cópia dos mesmos, fato nem mesmo contestado pela empresa. Além disso, a redação dos dispositivos legais tidos como infringidos é de solar clareza, não ensejando qualquer dúvida acerca dos parâmetros e conceitos adotados para a glosa dos créditos fiscais efetuada.

Refuto também o entendimento defensivo de ser o lançamento abstrato, uma vez que o mesmo se lastrou em elementos constantes nos dados fiscais do sujeito passivo, através de suas operações de transferências, ou seja, notas fiscais, bem como elementos contábeis também elaborados a partir de dados do próprio sujeito passivo, ou seja, dados efetivamente concretos, disponibilizada à fiscalização.

Igualmente, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambos da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito “*cascata*” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizado de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, verifico que em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergado, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso da infração, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

O crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar, devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Observe, ainda, por pertinência, que em relação ao respeito ao princípio da não cumulatividade, a autuação baseou-se na Lei Complementar, que na forma do próprio texto constitucional regula a matéria, tendo sido absorvido na sua totalidade pela Lei estadual 7.014/96 a qual mantém inteira coerência e obediência não somente ao preceito constitucional, como, de igual modo, às disposições ali inseridas.

Diante das colocações defensivas, verifico o atendimento e respeito ao princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo

fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possam determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E os autuantes, ao realizarem o lançamento, nada mais fizeram do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”*.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”*.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade de a empresa produzi-la, sem qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Da análise do processo, se verifica que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a quaisquer outros princípios do processo administrativo tributário.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendente, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação propriamente dito.

Ao fazer tal análise, observo que tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive diversos outros lançamentos de mesma natureza já foram julgados, conforma apontado na informação fiscal, contra a própria empresa autuada, e observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi examinada a fundo por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular,

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS.

No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.*

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 do mesmo diploma, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.*

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, inciso II, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

- § 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

(...)

- II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.*

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo se submete ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante a entendimento do contribuinte de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, constato que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE n.º 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... *obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’*”.

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

De fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, frente a posições de estados como São Paulo e Minas Gerais, especialmente o primeiro, através da Decisão Normativa CAT 05/2005, em estabelecer nas suas legislações conceitos alargados daqueles contidos na Lei Complementar, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, *in verbis*:

“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outras rubricas na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, repita-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”

Assim, fica evidenciado um conceito que segue a mais elementar lógica do pensamento: se estamos falando de custos de produção, há de se entender que uma vez encerrada a produção, encerraram-se também os custos inerentes ao processo. Logo, a despesa com frete para entrega da mercadoria ocorre em momento posterior à produção e não pode, portanto, ser inserido como um gasto necessário para produzi-lo. Não tem qualquer cabimento jurídico a apropriação de despesas operacionais, como as que foram acima elencadas, que estão distanciadas da intervenção direta nos processos de fabricação de elementos que são gastos inclusive depois de encerrado o ciclo de produção.

Outro ponto da linha de defesa, ao afirmar que seguiu a determinação do estado de São Paulo, e sua legislação, ao emitir os documentos fiscais e apurar a base de cálculo da operação, diz

respeito ao disposto no artigo 102 do CTN, que trata da obrigatoriedade dos entes federativos em reconhecer a extraterritorialidade das suas respectivas legislações tributárias. Teria o legislador paulista, mineiro ou de qualquer outro estado a primazia de estabelecer uma verdade unipolar e indiscutível, ao seu bel interesse?

Tanto é direito do contribuinte resistir à injusta pretensão do Estado como também de qualquer ente federativo, opor resistência à lei que fira direitos, e que se configura como inconstitucional ou que se expresse como abuso ao Direito. Também não é justificável o impugnante alegar que cumpriu a lei tributária dos estados de São Paulo, e neste sentido, entendendo ser livre e lícito ao contribuinte, opor-se à pretensão do Estado, quando entender que o imposto não é devido, como agora o faz contra o Estado da Bahia. Tivesse melhor atenção sobre as regras constitucionais tributárias e sobre as decisões dos Tribunais Superiores, resistiria legalmente à pretensão imposta por aqueles estados, procurando os meios jurídicos cabíveis para recolher o imposto a quem é de direito, na quantia exata dos valores que lhes são legalmente devidos. Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Resta ao sujeito passivo acionar o Poder Judiciário para ressarcir imposto que lhe foi injustamente cobrado nesses estados e argumentos para isto não lhe faltam, visto que estados como São Paulo, embora aparentemente agindo no exercício de seu direito, violaram princípios e mandamentos constitucionais necessários ao reconhecimento desse direito pelo ordenamento jurídico vigente, e para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstói Seara Nolasco no Acórdão nº CJF 0016-12/09: *“Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo. Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”*.

Voltando ao tema central da autuação, relevante, por pertinência, igualmente mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE n.º 707.635-RS, ao decidir que *“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”*.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de *“normas gerais de direito tributário”*, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, posso inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar n.º 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar n.º 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsão legal, sendo que agindo da maneira como a empresa vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais normas que assim regem a matéria:

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º,*

II, não pode ser modificado por regra estadual.

3. Arroz beneficiado é produto industrializado.

4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

5. Impossibilidade de pauta fiscal.

6. Homenagem ao princípio da legalidade.

7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”

Fianlizo, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;”

Quanto ao fato da edição da Instrução Normativa 52/13 e seu combate pela defesa, embora as operações abarcadas pelo lançamento sejam de transferências de estabelecimentos industriais, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, aclarando, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”*

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena ‘a’ do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: *"(...) não é inoportuno afirmar que não existem ‘exceções’ ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da*

hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."

Esta é a regra geral. Todavia, como visto o artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Em que pese tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3.(...)

4.(...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analiso a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou Decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. Apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Sua validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn n. 311-9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada Instrução Normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, apreciar a matéria.

No tocante a alegação de confiscatoriedade da multa, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o *"império da lei"* ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analizando a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. *Recurso extraordinário. Repercussão geral.* 2. *Taxa Selic.* [...] 4. *Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).* 5. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.

1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).

2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.

3. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de

100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.

Quanto à existência de lançamento onde se discute a base de cálculo nas transferências efetuadas pelo estabelecimento do estado da Bahia, são e não poderia deixar de ser, fatos apartados, independentes, e autônomos, sem vinculação direta com a matéria do presente, motivo pelo qual deixo de fazer maiores comentários a respeito.

Em relação a colocação feita na informação fiscal, acerca da possibilidade de dispensa da multa imposta à empresa autuada, bem como pedido da defesa de aplicação do artigo pertinente do CTN, informo que neste momento processual, e nesta instância administrativa, é vedado ao julgador a dispensa ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal, razão pela qual não a aplico, por absoluta incompetência legal deste foro, diante do fato da impossibilidade de aplicação do conteúdo do § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, conforme requerido, por se tratar a imposição de multa por descumprimento de obrigação principal e não obrigação acessória.

Fato é que a imposição da multa em questão possui base legal, não cabendo aqui se discutir, como pretende o autuado, a sua justeza ou oportunidade, pois cabe tanto ao autuante, quanto ao julgador e ao próprio contribuinte, a sua obediência.

No tocante às arguições de inconstitucionalidade, por força do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual não posso adentrar em tal discussão.

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração é procedente, e como tal o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3043/16-8** lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$303.435,83** acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.017/96 e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA